

Встановлення податків і зборів, що входять до складу податкової системи України є не одномоментним процесом, а фактично розмежовується на дві змістовні частини: законодавче закріплення обов'язкового податкового платежу та введення його в дію. Перша частина цього процесу належить до виключних повноважень Верховної Ради України, реалізується тільки через законотворчу процедуру і має своїм наслідком появу податково-правової норми у формі закону. Повноваження із другої частини процесу встановлення вітчизняних обов'язкових податкових платежів – введення їх у дію – розподілені між вищим представницьким органом держави та представницькими органами місцевого самоврядування: щодо загальнодержавних податків та зборів введення в дію здійснюється Верховною Радою України, а щодо місцевих податків та зборів – відповідними місцевими радами.

Податково-правові норми, якими вводяться в дію місцеві податки та збори податкової системи України, стають оформленими не законами, а відповідними актами представницьких органів місцевого самоврядування. За цих умов, гарантований принципом стабільності не менш ніж шестимісячний термін, що має відмежовувати момент офіційного доведення до широкого загалу податково-правових норм, якими передбачається внесення змін до правового механізму податку або збору податкового характеру, та початок нового бюджетного періоду, в якому вони набудуть чинності, зменшується на п'ятнадцять днів, а сам принцип стабільності податкових правовідносин отримує новий зміст: рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період); в іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом (підп. 12.3.4. п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України).

Мірошниченко М. В.

*Національний університет «Юридична академія України
імені Ярослава Мудрого», здобувач кафедри фінансового права*

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ НА МЕЖІ ЗАСТОСУВАННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО ТА ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Особливості вирішення податкових спорів принципово розмежовують дві процедури. Апеляційне адміністративне оскарження забезпечується виключно в межах упорядкування таких процедур податковим законодавством, тоді як вирішення судових спорів в цій сфері відносин об'єктивно обумовлює межу застосування адміністративного та податко-

вого законодавства. Недоліки законодавчої техніки виявляються, зокрема, у неузгодженості вимог різних нормативних актів між собою (колізіях), непослідовності термінології, що вживається у спеціальних законах з питань оподаткування, її значній відмінності від загальнопоширеної термінології господарського та цивільного права. У зв'язку з цими обставинами, зокрема, виникає різна судова практика під час застосування норм про податкових агентів із сплати податку на доходи фізичних осіб, під час застосування нульової ставки з податку на додану вартість, порядку підтвердження сум бюджетного відшкодування актами перевірки податкових органів тощо.

Системні вади податкового законодавства виявляються у невідповідності моделі правового регулювання суспільно-економічним реаліям в Україні. Існуюча в Україні модель системи оподаткування розвивається в напрямку наближення до європейської моделі. Зокрема, це виявляється у широкому застосуванні непрямих податків, зокрема податку на додану вартість, різному режимі оподаткування прибутку корпорацій та доходів громадян. У той же час при цьому не враховується сучасний стан економічного і політичного розвитку в Україні.

З одного боку, в Україні значна частка економіки перебуває в тіньовому секторі. При цьому тіньові витрати, які мають нести більшість суб'єктів господарювання в Україні внаслідок поширення в країні корупції, не мають і не можуть мати легального механізму віднесення на господарські (валові) витрати. З огляду на це в разі повністю легального відображення у податковому обліку всіх прибутків суб'єкти господарювання не зможуть зменшувати податкове навантаження з тих сум (подекуди значних), які доводиться витратити на позанормативне забезпечення ведення господарської діяльності. У зв'язку з викладеним суб'єктам господарювання доводиться або приховувати значні суми від оподаткування, або сплачувати податки не лише з прибутків, а й з позанормативних витрат, що не можуть бути віднесені до валових. Це призводить до збільшення економічних витрат підприємств і зменшує їх конкурентоспроможність.

З іншого боку, незривненість в Україні фондового ринку не стимулює суб'єктів господарювання декларувати реальні прибутки від своєї діяльності, адже в розвинутих економіках світу залежність успішності компанії від котирувань на фондовому ринку спонукає до демонстрації всіх отриманих прибутків. При цьому додаткові вигоди від успішного розміщення капіталів на фондовому ринку перекривають економічні втрати від додаткового податкового навантаження. В Україні така модель на сьогодні об'єктивно не може працювати. Тому більшість суб'єктів господарювання не заінтересовані у легальному відображенні своїх оборотів та надають перевагу роботі в тіньовому секторі економіки.

Зважаючи на таке, найпершим завданням для функціонування системи оподаткування в Україні є створення передумов для виведення еко-

номіки з тіні. На жаль, європейська модель податкової системи виконанню таких завдань не сприяє. Натомість вона розрахована на високий рівень розвитку фондового ринку, а також мінімальний рівень корупції в державі. Прикладом непридатності європейської моделі оподаткування для України є практика стягнення податку на додану вартість. Сальдовий метод нарахування цього податку, за якого об'єкт оподаткування становить різниця між нарахованим податком та податком, сплаченим у ціні використаних у господарській діяльності товарів (послуг), сприяє виникненню численних зловживань, причому як з боку недобросовісних платників податку, так і, в деяких випадках, з боку податкових органів. Податковий облік з податку на додану вартість є надто ускладненим, орієнтованим на попередження податкових ухилень. Це створює суперечність між інтересами ведення нормальної господарської діяльності і намаганням зменшити втрати державного бюджету від безпідставного відшкодування податку на додану вартість. Для добросовісних платників податку податковий облік з податку на додану вартість є надто обтяжливим і може призвести до безпідставних втрат внаслідок недобросовісності контрагентів. У той же час, для недобросовісних платників залишаються можливості для зловживань.

При цьому законодавчі зміни не зможуть збалансувати приватні і публічні інтереси у розглядуваній сфері. Наприклад, можна законодавчо закріпити правило про те, що відшкодування податку на додану вартість може бути здійснене лише в разі фактичної надмірної сплати податку на всьому ланцюгу від виробника до кінцевого постачальника. Однак у цьому разі потерпатиме певна кількість добросовісних платників, які об'єктивно не в змозі вплинути на дії своїх недобросовісних контрагентів. В той же час, якщо стати на шлях виключно документального підтвердження обґрунтованості сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість без аналізу добросовісності учасників схем постачання, можна полегшити незаконні дії окремих суб'єктів із заволодіння державними коштами. Це призведе до втрат держави внаслідок незаконного отримання сум бюджетного відшкодування.

З урахуванням викладеного вдосконалення законодавства щодо адміністрування податку на додану вартість у сучасних українських умовах видається неперспективним. Доцільніше поставити питання про скасування такого податку в Україні і заміною його іншими видами податку, зокрема податком з обороту. Концепція альтернативної системи оподаткування для України наразі розроблена і може бути надана в разі необхідності. Водночас на сьогодні видається доцільним дотримуватися у справах щодо нарахування податку на додану вартість підходів, сформульованих у 2009 році Верховним Судом України. При цьому визначальним для висновків щодо правомірності дій платників податку на додану вартість є аналіз їх добросовісності. Разом із тим, слід визнати, що дослідження всіх обставин справ на предмет добросовісності платників податку на додану

вартість створює передумови для виникнення різної судової практики, оскільки адміністративні суди не можуть з об'єктивних причин ретельно дослідити ті обставини, що можуть бути пов'язані із вчиненням кримінальних злочинів. Однак, незважаючи на подібні ймовірні ускладнення, іншого шляху формування судової практики у справах, пов'язаних із застосуванням законодавства про податок на додану вартість, за нині існуючої системи оподаткування запропонувати неможливо. Другою причиною виникнення випадків різного застосування одних і тих самих правових норм адміністративними судами України можна визнати певні еволюції у правових позиціях Верховного Суду України. Прикладом може бути зміна пріоритетних підходів у застосуванні законодавства щодо бюджетного відшкодування з податку на додану вартість після передачі відповідної категорії спорів з розгляду Судової палати в господарських справах до Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України (питання надмірної сплати податку).

Топор І.В.

*Національний університет «Одеська юридична академія»,
здобувач кафедри адміністративного та фінансового права*

ПІДСТАВИ УЧАСТІ СУБ'ЄКТІВ ВЛАДНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ ЯК ПОЗИВАЧІВ

Суб'єкт владних повноважень є обов'язковим, за незначними виключеннями, учасником адміністративного судочинства. В той же час, його участь в процесі у якості позивача не є типовою і розглядається як екстраординарний випадок. В зв'язку з цим виникає необхідність чіткого визначення підстав участі суб'єкта владних повноважень у якості позивача в адміністративному судочинстві.

Саме розуміння суб'єкта владних повноважень тісно пов'язане із категорією «владні управлінські функції», а можливість звернення з позовом до адміністративного суду є виразом закріпленої законодавством владної функції в сфері управління, яка є обмеженою і не може бути реалізована на власний розсуд. Поняття «управлінські функції» доцільно розглядати як цілеспрямовану, підзаконну діяльність уповноваженого суб'єкта державної влади, яка має забезпечити виконання поставлених перед цим органом державою завдань.

Конкретна фізична чи юридична особа набуває статусу суб'єкта владних повноважень лише за наявності певних юридичних і фактичних обставин. По-перше, відповідний суб'єкт має бути наділений певним обсягом владно-публічних (управлінських) повноважень, які він здійснює виключно способом та у формах, визначених чинним законодавством. По-друге, ці повноваження реалізуються у зв'язку з необхідністю практичного виконання завдань і функцій держави, положень Конституції, законних та